Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33678 du rôle
Inscrit le 29 novembre 2013

Audience publique du 14 janvier 2015

Recours formé par
Madame ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des contributions directes et un bulletin d'impôt
en matière d'impôts sur les revenus d'entreprises collectives

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33678 du rôle et déposée le 29 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

1) de la décision du directeur de l'administration des contributions directes du 29 août 2013,
2) du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pris à la suite de la décision sur réclamation du 29 août 2013.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2014 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de Madame ... ;

Vu la rupture du délibéré du 10 décembre 2014 ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du Gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 décembre 2014.

Par un courrier du 20 décembre 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à Madame ... en sa qualité d'indivisaire dans la succession ... pour l'informer qu'il est envisagé de procéder à des modifications par rapport à la déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2011 relativement au revenu provenant de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble sis à …, au motif que les conditions prévues par l'article 102bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-

après désignée par « LIR », tenant à la résidence principale ne seraient pas remplies, et de retenir ainsi une plus-value imposable d'un montant de … €.

Madame ... prit position par l'intermédiaire de la Fiduciaire ... par un courrier du 5 mars 2013.

Par un courrier du 14 mars 2013, le bureau d'imposition informa Madame ... de ce qu'une plus-value imposable de l'ordre de … € allait être retenue.

Par un courrier du 25 mars 2013, la Fiduciaire ... s'adressa au bureau d'imposition en contestant le pourcentage de 60 % retenu comme correspondant à la résidence principale et de 40 % retenu comme étant imposable pour le surplus, en soutenant que tout au plus un pourcentage de 15,76 % de l'immeuble ne pourrait pas être considéré comme résidence principale.

En date du 10 avril 2013, le bureau d'imposition émit le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2011, tout en précisant que l'imposition tient compte des redressements communiqués par le courrier précité du 14 mars 2013.

Par un courrier de la Fiduciaire ... du 30 avril 2013, Madame ... fit réclamer contre ce bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur ».

Par une décision du 29 août 2013, référencée sous le numéro …, le directeur réforma ledit bulletin *in pejus* en ce qui concerne la quote-part du revenu incombant à Madame ..., de sorte à établir les revenus nets divers de l'année d'imposition 2011 au montant de … € et fixa la quote-part de Madame ... à … € avant déduction d'éventuels abattements et fixa la quote-part de Madame Monique ... au montant de … €. Cette décision est fondée sur les motifs et considérants suivants :

« *Vu la requête introduite le 3 mai 2013 par le sieur ..., de la société «... », au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour « faire opposition » contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de la copropriété « ... » de l'année 2011, émis le 10 avril 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que même si l'expression « faire opposition » (i.e. « Einspruch erheben ») n'existe pas directement à l'endroit des bulletins d'impôts, il n'en demeure pas moins que sur le fondement du § 249, alinéa 1er AO, qui tend à interpréter les requêtes des contribuables non assistés selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés (principe de l'effet utile), il convient d'appréhender les termes employés par la partie requérante dans le sens de la réclamation (i.e. «Anfechtung »), telle qu'ancrée dans le paragraphe 228 AO ;

Considérant dès lors que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé à l'imposition, en ce qui concerne le revenu provenant de la réalisation de sa moitié indivise dans l'immeuble sis ..., d'une « quote-part correspondant à 4/10 de l'immeuble (...) comme plus-value imposable sans que ce pourcentage ait été justifié »;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

<u>En fait</u>

Considérant que la réclamante est devenue copropriétaire à raison d'une moitié indivise dans un immeuble sis ..., pour l'avoir acquise suite au partage et à la liquidation de la succession de Monsieur ..., en date du 17 septembre 1991 pardevant Maître ..., notaire de résidence à ... et Maître ..., notaire de résidence à ... ; que la requérante a, depuis, habité, à titre de logement personnel et ensemble avec son époux, une certaine partie clairement définie de l'immeuble ; que, finalement, au mois d'août 2010, elle a quitté les lieux pour déménager à ... ;

Considérant qu'en remplissant la déclaration fiscale de l'année 2011 relative à la copropriété, la réclamante a, dans un premier temps, complètement omis de remplir le formulaire dénommé « modèle 700 » et nécessaire chaque fois qu'un objet immobilier du patrimoine privé est aliéné ; que ce n'est que sur invitation expresse et écrite de le part du bureau d'imposition qu'elle l'a remis, d'ailleurs sans compléter justement la partie destinée au calcul d'une éventuelle plus-value ; que bien au contraire et malgré être parfaitement informée qu'une partie de l'immeuble ne remplissait certainement pas les critères afin de pouvoir être qualifiée de résidence principale du contribuable au sens de l'article 102bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), cette partie ayant fait l'objet d'une mise en location à autrui, la réclamante a quand même coché la case destinée à informer le bureau d'imposition de l'utilisation de l'immeuble à titre de résidence principale ;

Considérant que la requérante, en expliquant la situation de la façon suivante, « confirme que Monsieur et Madame ... (en l'espèce la réclamante et son époux) ont changé leur résidence principale en août 2010 suite à la décision de transférer le siège de la société ... à ... et mettre en valeur le terrain dans la rue ...» ; qu' « étant donné que l'immeuble ... était la résidence principale des époux ... depuis de nombreuses années et que les conditions de l'article 102 bis (3) sont remplies, la réalisation de l'immeuble tombe sous les dispositions de l'article 102 bis du moins pour la partie principale » ; qu' « en effet l'immeuble a une surface de 278,60 m2 par étage (cave, rez-de-chaussée et grenier mansardé) faisant un total de 835,80 m2 » ; qu' « une partie de la cave correspondant à 85 m2 a été louée à la société ... pour le dépôt de certains échantillons médicaux », « le garage (construction séparée de la maison) d'une surface de 55,50 m2 ayant également été loué » ; que « le dernier loyer (... EUR) payé par l'entreprise ... date du 15/12/2011 », de sorte qu' « il s'avère donc qu'au plus une quote-part de 15,76% de l'immeuble a été louée et sera susceptible d'être imposable comme revenus nets divers » ;

Considérant tout de même que du fait que la requérante n'a nullement su corroborer ses affirmations par des moyens probants et aisément vérifiables (ni au niveau du bureau d'imposition ni même au niveau de l'instance contentieuse), le bureau s'est vu contraint à procéder par voie de taxation, conformément au § 217 AO, à l'estimation de la quote-part susceptible de tomber sous les dispositions de l'article 102bis L.I.R., cette quote-part ayant été évaluée, toute réflexion faite, à 60% de l'immeuble entier, la quote-part ayant déclenché une imposition conformément à l'article 99ter L.I.R. se chiffrant logiquement à 40% ;

Considérant que l'intégralité de ces démarches fut communiquée, en exécution du § 205 alinéa 3 AO, à la réclamante au travers d'une information écrite et préalable à l'établissement du bulletin définitif, information à laquelle la requérante a répondu au travers d'une nouvelle missive, indiquant accuser « bonne réception de votre courrier du 14/03/2013 par lequel vous informez Madame ... (en l'espèce la réclamante) de votre intention de considérer l'immeuble ... à hauteur de 6/10 comme résidence principale et d'imposer 4/10 comme plus-value » ; que néanmoins, « après mesurage des surfaces de l'immeuble, nous vous avons signalé par notre courrier du 05 mars 2013 (N.B. toujours sans la moindre pièce à l'appui) que la surface louée représente 15,76% de l'immeuble », de sorte qu' « au cas où vous (i.e. le bureau d'imposition), maintiendrez votre position nous vous signalons (...) que nous n'acceptons pas cette ventilation qui ne correspond pas à la situation de fait » ;

En droit

Considérant, tout d'abord et en matière de principe, qu'est imposable conformément aux dispositions de l'article 99ter L.I.R. le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale ; qu'en vertu de alinéa 6 de l'article 99ter L.I.R, le revenu dégagé par des immeubles aliénés plus de deux ans après leur acquisition, n'est tout de même imposable que dans la mesure où l'immeuble aliéné ne constitue pas, au sens de l'article 102bis .L.I.R., la résidence principale du contribuable ; qu'il y a dès lors lieu d'examiner si, en l'espèce, l'immeuble litigieux peut être qualifié, soit dans sa totalité, soit du moins partiellement, de résidence principale de la réclamante au sens de l'article 102bis L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 102bis, alinéa 1er L.I.R., aux fins de l'application des articles 99bis et 99ter, une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation ; que cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire; que suivant l'alinéa 2 de l'article 102bis L.I.R., une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire ; que l'alinéa 2 se montre donc plus restrictif que l'alinéa 1er en ce qui concerne les conditions qu'il échet de remplir, sauf que, dans le cas de l'alinéa 2, le contribuable ne doit pas nécessairement habiter lui-même l'immeuble au moment de l'aliénation ;

Considérant qu'il existe encore une troisième possibilité pour qu'un immeuble puisse être qualifié de résidence principale, possibilité qui est définie par l'alinéa 3 de l'article

102bis L.I.R. et qui est formulée comme suit : Est encore assimilée à une résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation ; que cette dernière hypothèse tend, eu égard à la durée qu'une telle opération d'aliénation peut parfois prendre, à laisser un brin de flexibilité aux contribuables désireux de vendre leur immeuble ;

Considérant que l'idée fondamentale à la base du 3e alinéa de l'article 102bis L.I.R. n'est pas de laisser un temps quasiment illimité au contribuable afin de rechercher à obtenir, moyennant spéculations, de loin le meilleur prix pour son objet au travers de la quasi-certitude de l'évolution continuelle des prix sur le marché immobilier, mais s'explique par la nécessité de laisser au contribuable le temps nécessaire à trouver un intéressé, ce faisceau d'idées trouvant ses origines justement dans un ordre de prévention contre les spéculations exacerbées, voire dans un ordre d'enrayement des conséquences qui en résulteraient à long terme sur un marché de l'immobilier prenant son essor déjà d'une manière presque exponentielle au fil des dernières années ; qu'en ce qui concerne plus précisément les délais, il convient de noter qu'il n'est pas nécessaire que l'aliénation ait lieu endéans une période de 12 mois à compter de la date du transfert dans la nouvelle habitation, mais qu'il suffit, pour les besoins de l'exonération de la plus-value, que l'aliénation intervienne au plus tard jusqu'à la fin de l'année d'imposition qui suit l'année du déménagement dans la nouvelle habitation, cette période se voyant dès lors confinée, à la limite, à un maximum de presque deux ans ;

Considérant qu'en l'espèce, la réclamante, ensemble son époux, ont quitté l'immeuble litigieux au mois d'août 2010 ; que la date limite afin que l'immeuble litigieux puisse être qualifié de résidence principale, conformément à l'alinéa 3 de l'article 102bis L.I.R., constitue, partant, le 31 décembre de l'année subséquente, en l'occurrence le 31 décembre de l'année 2011 ; que l'opération de cession, après un bon nombre d'atermoiements émanant de la partie venderesse, s'est finalement réalisée en date du 29 décembre 2011, donc deux jours avant le terme officiel de la possibilité d'appliquer les dispositions susénoncées ; que l'opération d'aliénation, telle qu'elle s'est produite, se révèle tout de même quelque peu originale, celle-ci ne se présentant pas sous la forme d'une vente tout à fait régulière et à l'instar de celles qui se produisent encore et toujours entre individus (soit entre deux personnes physiques, soit entre une personne physique et une personne morale, soit même entre deux personnes morales...), mais qu'elle s'analyse en une opération de création d'un organisme à caractère collectif avec attribution, notamment, d'un certain nombre de titres représentatifs du capital social, moyennant apport en nature de la totalité de la moitié indivise dans l'immeuble appartenant à la réclamante, aux associés de la société nouvellement créée, sauf que les associés ne sont, en l'occurrence, personne d'autre que la réclamante en personne ;

Considérant qu'en vertu de l'article 22, alinéa 5 L.I.R., l'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange, le prix de cession du bien donné en échange correspondant à sa valeur estimée de réalisation ; que cet article vise exclusivement le cas de biens incorporés à l'actif net investi d'un patrimoine d'exploitation, son corollaire en ce qui concerne les biens du patrimoine privé et imposables, le cas échéant, lors de leur échange sous la rubrique des revenus nets divers, constituant l'article 102, alinéa 1a L.I.R. ; que l'article 102, alinéa 1a L.I.R. reprend exactement les mêmes termes que l'article 22, alinéa 5 L.I.R. ; que toute opération d'échange de biens, à l'exception des cas spéciaux visés par les articles 22bis et 102, alinéa 10 L.I.R., constitue donc une cession à titre onéreux du bien donné en échange suivie d'une acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange ;

Considérant, à titre élucidant, que la réclamante se serait théoriquement parfaitement vue priver de l'impôt grevant l'opération de cession, plus de deux ans après son acquisition, de sa moitié indivise dans l'immeuble litigieux au motif que les conditions de l'alinéa 3 de l'article 102bis L.I.R. auraient été remplies dans le cas de la réalisation de l'opération de vente endéans un délai jusqu'au 31 décembre de l'année subséquente à celle du déménagement dans sa nouvelle habitation ; que, du fait de ne pas avoir réussi à trouver endéans le délai légal un acquéreur désireux de payer un prix à sa pleine satisfaction, elle a nécessairement dû se mettre à la recherche d'une autre solution lui permettant de contourner le déclenchement de l'impôt résultant d'une vente non couverte par les dispositions de l'article 102bis L.I.R. ; qu'à ce titre, elle a procédé à la création d'une société à responsabilité limitée unipersonnelle du nom de « ... » dont elle est non seulement l'associée unique mais également la gérante, société dont les objets sociaux sont avant tout « la prise de participation, sous quelque forme que ce soit, dans toutes entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition de tous titres et droits, par voie de participation, d'apport, de souscription, de prise ferme ou d'option d'achat et de toute autre manière et entre autre l'acquisition de brevets et licences, leur gestion et mise en valeur, ainsi que toutes opérations se rattachant directement ou indirectement à son objet », l'emprunt « avec ou sans garantie et en toutes monnaies », de même qu'elle peut « effectuer toutes opérations commerciales, industrielles, immobilières, mobilières et financières » ; que la requérante, au travers de l'échange de sa quote-part dans l'indivision de l'immeuble litigieux contre des titres de la société à responsabilité limitée (valeur d'échange, respectivement valeur d'apport retenue : ... euros), a déclenché la découverte de l'intégralité de la plus-value inhérente à sa moitié indivise de l'immeuble, sauf qu'en l'espèce, ce bénéfice de cession n'est pas imposable du fait qu'en principe l'immeuble est à considérer comme sa résidence principale au sens de l'article 102bis L.I.R. ;

Considérant donc que cette création d'entreprise lui a permis, eu égard à la corrélation qui existe dans le cas précis entre l'article 22, alinéa 5 L.I.R. et l'article 102bis, alinéa 3 L.I.R., d'épargner, d'une part, l'impôt qui serait dû dans des circonstances normales lors d'une telle situation d'aliénation qui ne se ferait pas sous le délai légal de deux ans (N.B. impôt maximal résultant de la vente au prix tel qu'évalué et retenu pour des raisons de l'incorporation, à force d'apport en nature, dans la société nouvellement créée, abstraction faite d'une éventuelle quote-part non utilisée à titre de résidence principale : +/- ... euros, sans contribution au fonds pour l'emploi, ni contribution à l'assurance-dépendance, versus un coût total correspondant à la création de l'entreprise à raison de +/- ... euros, avantage en impôt réalisé à travers cette opération : +/- ... euros), alors que, d'autre part, du fait d'avoir estimé la valeur de sa quote-part dans l'immeuble litigieux à un montant considérablement élevé, la requérante a encore obvié à un éventuel bénéfice de cession futur se réalisant dans le chef de « sa » société lorsque celle-ci, à son tour, procédera à l'aliénation de l'immeuble ;

Considérant qu'ainsi, la réclamante s'est procuré un avantage considérable sous tous les angles imaginables ; qu'aussi bien au niveau de l'impôt dû personnellement, qu'au niveau de l'impôt résultant, le cas échéant, d'une vente ultérieure par la société spécialement créée à des fins de détention de l'immeuble litigieux, la requérante sort gagnante ; qu'en outre et à titre d'étaiement, il importe de noter que la société « ... », depuis sa création, n'a pas exercé la moindre activité à part celle de la détention de l'immeuble litigieux, qu'elle ne peut dès lors pas être assimilée à une entreprise régulière dont la destination principale est toujours et sans exception la réalisation de bénéfices au moins à moyen ou long terme ; que ceci n'est, en l'occurrence, justement pas le cas, la détention et la mise en valeur d'un seul immeuble n'étant, d'un point de vue purement économique, pas à assimiler à l'exploitation d'une entreprise commerciale stricto sensu ;

Considérant que même si cette manière d'agir ne présente, en principe et d'un point de vue purement théorique, pas d'office un inconvénient susceptible de prêter à critique, voire de déclencher un corollaire, le cas échéant, désavantageux pour ce qui est de la personne de son auteur, il n'en demeure pas moins qu'il convient toujours de veiller, d'un point de vue pratique et matériel, à ce qu'une certaine constellation ou un arrangement ne se présente pas seulement comme un accoutrement en vue d'embrumer la véritable nature des actes qu'il englobe ; qu'un tel montage, s'il en est ainsi, est défini en termes de matière fiscale â l'endroit des §§ 5 et 6 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant, d'une part, qu'au vœu du § 5 StAnpG, le droit fiscal doit s'attacher à des faits réels et que, pour les besoins de l'imposition, il n'y a pas lieu de tenir compte de simulations ; que d'autre part, lors d'un abus de droit, les impôts sont à percevoir de la même manière qu'ils l'auraient été au cas d'une conception juridique tenant compte des activités, des relations et de la réalité économique (cf. « agir comme entre tiers »), conformément au § 6 StAnpG qui retient, en ses alinéas 1er et 2e :

« (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. » ; que même si, en principe, chaque contribuable est libre en ce qui concerne ses choix et décisions relatifs aux possibilités générales de configuration ou de conception, il n'en est pas moins qu'une conformation spécialement destinée à des fins de procuration d'avantages pécuniaires par le biais de l'optimisation fiscale au prix du public, puisse, le cas échéant, tomber sous les dispositions des paragraphes 5 et 6 StAnpG précités ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, le directeur est obligé d'instruire aussi bien en faveur qu'en défaveur du contribuable ; qu'il importe de considérer que si les différentes opérations juridiques réalisées en l'espèce, prises isolément, c'est-à-dire la création de l'entreprise avec libération des parts sociales moyennant apport en nature de la moitié indivise de l'immeuble litigieux, ne prêteraient a priori pas à critique d'un point de vue juridique, les conditions légales prévues par les articles 22, alinéa 5 et 102bis, alinéa 3 L.I.R. étant en principe remplies au sein de la situation conçue par la réclamante, l'analyse plus détaillée des différentes opérations en question, telle que menée ci-avant, permet clairement de dégager une interdépendance entre les deux acteurs en cause et de découvrir un montage juridique artificiel établi à des fins exclusivement fiscales ; que la création de la société « ... » a pour objet exclusif de générer un acteur juridique différent de la personne de la requérante dont le seul but est de racheter sa quote-part dans l'immeuble dans des conditions telles qu'elles sont requises afin de remplir les conditions de l'article 102bis, alinéa 3 L.I.R., i.e. afin de contourner l'imposition de la plus-value y inhérente de sorte à réduire de manière inappropriée et contrairement à l'intention du législateur la charge fiscale de la réclamante ;

Considérant qu'à cet égard, il échet de rappeler l'objectif législatif de l'instauration de l'exonération d'impôt d'une résidence principale dans les conditions de l'article 102bis L.I.R. (cf supra, page 5) pour en conclure que l'objectif poursuivi par le législateur ne serait manifestement pas celui d'exempter l'imposition de la plus-value inhérente à un immeuble dans le seul but de se procurer au travers d'opérations spéculatives un gain pécuniaire maximal au détriment du public ; qu'en outre, la réclamante est restée en défaut de démontrer utilement que le montage se base valablement sur des raisons économiques compréhensibles, c'est-à-dire sur des raisons autres que fiscales, de sorte qu'il s'agit nécessairement de celles-ci qui sont à considérer comme prédominantes ; que le paragraphe 6 StAnpG, reflétant le

principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale, et réglant le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur se doit en l'espèce d'être appliqué implicitement pour sortir ses effets, le critère essentiel qui permet de distinguer l'abus au sens du § 6 StAnpG de l'hypothèse du bénéfice légitime d'un avantage fiscal étant en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération (cf p.ex.: TA : n°31058 du 2 août 2012 et n°30540 du 27 juin 2013) ; qu'il y a lieu, en l'occurrence, de procéder à l'imposition de la plus-value dégagée par l'aliénation de l'immeuble litigieux, non seulement à raison d'une certaine partie, mais à raison de sa totalité ;

Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contesté ;

Considérant que le détail de l'établissement du revenu résultant de l'aliénation, plus de deux ans après son acquisition, de l'immeuble litigieux fait l'objet de l'annexe qui fait partie intégrante de la présente décision ; […] »

Le 11 septembre 2013, le bureau d'imposition émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés rectificatif en se fondant sur les articles 228 et 301 AO.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2013, un recours en réformation, sinon en annulation a été introduit contre la décision du directeur du 29 août 2013 et contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés du 11 septembre 2013, erronément qualifié, tel que cela été confirmé à l'audience des plaidoiries sur question afférente du tribunal, comme étant daté du 11 septembre 2011.

Sur question afférente du tribunal à l'audience des plaidoiries au regard de la référence faite à une action pour le compte de la « … », le mandataire a clarifié que le recours est introduit par Madame ... en son nom personnel, de sorte qu'il y a lieu de lui en donner acte.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 29 août 2013.

Ledit recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

S'agissant du mémoire supplémentaire déposé par la partie étatique le 16 décembre 2014, celui-ci est admissible dans la mesure où, malgré la circonstance qu'il a été déposé sans autorisation préalable afférente du tribunal, la partie demanderesse ne s'est, sur question afférente du tribunal, pas opposée à la prise en compte dudit mémoire.

S'agissant du recours en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés du 11 septembre 2013, par rapport auquel le tribunal a d'office soulevé la question de la recevabilité du recours, la partie étatique conclut à l'irrecevabilité du recours, tandis que le mandataire de la demanderesse a déclaré avoir attaqué ledit bulletin par mesure de sécurité.

En vertu de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, le recours au fond devant le tribunal administratif en matière fiscale est dirigé contre les décisions du directeur dans les hypothèses où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) du même article prévoient un recours au fond, étant relevé que le paragraphe 228 AO prévoit un recours au fond contre les décisions du directeur prises sur réclamation et le paragraphe 131 AO prévoit un tel recours contre une décision du directeur en matière de remise gracieuse, et qu'un recours dirigé directement contre un bulletin n'est prévu à l'article 8 (3) 3. de la même loi que dans l'hypothèse où une réclamation a été introduite par le contribuable et qu'aucune réponse n'est intervenue endéans un délai de six mois, respectivement si aucune décision du directeur n'est intervenue suite à une demande de remise gracieuse.

Dans la mesure où en l'espèce aucune réclamation n'a été introduite contre le bulletin du 11 septembre 2013, de sorte que l'hypothèse inscrite à l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 n'est pas vérifiée, le recours en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés du 11 septembre 2013 est irrecevable *omisso medio*.

A l'appui de son recours, Madame ... déclare être devenue propriétaire de la moitié indivise d'un immeuble sis à …, suite au partage de la succession de Monsieur … le 17 septembre 1991. Elle aurait occupé, ensemble avec son époux, cette maison en tant que résidence principale depuis août 1984, tout en précisant qu'une partie de l'immeuble aurait été louée à la société ... pour le dépôt de certains échantillons médicaux, de même que le garage aurait été loué au même locataire.

Elle précise qu'après avoir changé de résidence principale en août 2010, elle aurait procédé en décembre 2011 à l'apport de sa quote-part indivise de la maison litigieuse à une société nouvellement créée, dénommée ... sàrl, ci-après désignée par « la société ... ».

En droit, la demanderesse conteste à titre principal que la condition de qualification de l'abus du droit au sens du paragraphe 6 la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée «Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG », tenant à l'existence d'une économie d'impôt soit remplie en l'espèce.

En effet, contrairement à ce qui avait été retenu par le directeur, elle fait valoir que si elle n'avait rien fait du tout et serait restée propriétaire de son immeuble, elle n'aurait pas non plus payé d'impôts.

A cet égard, la demanderesse se réfère à un arrêt du Conseil d'Etat français du 23 juillet 2012, et soutient que la solution y retenue devrait être appliquée par analogie en l'espèce.

Elle donne à considérer qu'à travers l'application du paragraphe 6 StAnpG, il faudrait d'abord écarter la voie choisie par le contribuable, dans l'hypothèse où les conditions légales de l'abus des formes du droit privé sont remplies, avant de calculer les impôts prélevés selon

la voie adéquate (« *angemessene Gestaltung* »), pour finalement aboutir à la cote d'impôt dû, à savoir les impôts prélevés selon la voie adéquate, diminués des impôts acquittés en suivant la voie effectivement suivie et considérée comme inadéquate.

Ces principes appliqués en l'espèce, il conviendrait de retenir que la voie adéquate susceptible d'être retenue serait alors celle de garder l'immeuble dans son chef personnel. Or, dans cette hypothèse, aucun impôt ne serait dû en 2011, faute d'aliénation. Si elle n'avait pas apporté l'immeuble en 2011 à la société litigieuse et aurait attendu pour ce faire jusqu'en 2012 ou l'aurait vendu en 2012 à un tiers, il n'y aurait toujours pas d'imposition en 2011, mais tout au plus en 2012. La demanderesse donne ainsi à considérer que pour pouvoir adopter la solution retenue de l'imposition d'une plus-value, il faudrait considérer comme si l'opération de cession qui ne donnerait lieu à imposition qu'en 2012, avait déjà eu lieu en 2011.

S'agissant de l'imposition dans le chef de la société à laquelle l'immeuble a été apporté, la demanderesse donne à considérer que s'il pouvait certes, du fait de la réévaluation, y avoir un avantage fiscal en cas de vente ultérieure, aujourd'hui en l'état actuel des choses, il n'y aurait néanmoins pas de vente et l'avantage fiscal resterait dès lors purement hypothétique. S'y ajouterait qu'il faudrait connaître le prix de vente à un tiers.

A titre subsidiaire, la demanderesse prétend à une non-imposition en 2011 et à un report de l'imposition au moment de la vente effective à un tiers, en se référant à la jurisprudence allemande sur la question du moment de l'imposition d'une opération dans l'hypothèse où un abus a été retenu. Il conviendrait donc de prélever l'impôt comme si la voie adéquate avait été empruntée, en d'autres termes, il faudrait, dans l'hypothèse où la voie effectivement empruntée par le contribuable est écartée, définir la voie adéquate à choisir dans les circonstances de fait du cas d'espèce et l'imposition se ferait alors comme si la voie adéquate avait été empruntée tout en accordant au contribuable un crédit d'impôt pour les impôts qu'il a dû payer en adoptant une voie inadéquate.

La demanderesse réfute encore l'appréciation économique invoquée en matière d'abus de droit, qui, d'après elle justifierait seulement difficilement une imposition. A cet égard, elle donne à considérer que jusqu'à ce jour aucune cession à un tiers n'aurait eu lieu, de sorte qu'aucune réalisation de la plus-value ne se serait encore produite. Elle fait valoir que même si elle choisissait de garder son immeuble, elle aurait pourtant été imposée comme si elle avait réalisé une plus-value substantielle. Cette approche impliquerait une entorse au principe de l'appréciation économique tout comme au principe de l'imposition suivant la capacité contributive.

Pour le surplus, la demanderesse prend position ponctuellement par rapport à différents points abordés dans la décision du directeur.

En l'occurrence, elle conteste l'appréciation du directeur sur l'activité de la société ..., en faisant valoir que l'activité d'une société « de capitaux » serait commerciale *ex lege*, de sorte que la conclusion retenue par le directeur, que la détention et la mise en valeur d'un seul immeuble ne serait d'un point de vue purement économique pas à assimiler à l'exploitation d'une entreprise commerciale, serait non fondée.

S'agissant du reproche du directeur qu'elle n'aurait pas démontré que la forme choisie fonde sur des raisons économiques compréhensibles, elle donne à considérer qu'elle ne se serait jamais vue confronter avec le reproche de l'abus de droit jusqu'au moment de la prise de la décision du directeur, de sorte qu'il serait normal qu'elle n'avait pas donné d'explications à cet égard.

La demanderesse critique ensuite l'approche du directeur s'agissant du calcul du délai endéans lequel un immeuble ayant fait l'objet d'une résidence principale est susceptible d'être cédé et de l'objectif du législateur à la base des dispositions afférentes, tout en donnant à considérer que les délais de revente d'un immeuble seraient tributaires aussi, en fonction de la situation géographique de l'immeuble, des procédures administratives d'autorisation des communes.

Le délégué du gouvernement émet des doutes quant à la bonne volonté de coopération de la demanderesse vis-à-vis du bureau d'imposition puisqu'elle n'aurait initialement pas déclaré l'aliénation de l'immeuble litigieux.

Après avoir été invitée par le bureau d'imposition à faire la déclaration afférente, elle aurait également voulu insinuer que l'immeuble dans son intégralité lui aurait servi de résidence principale et aurait ainsi dissimulé le fait qu'une partie de l'immeuble avait été donnée en location à autrui pour ainsi échapper à l'imposition ultérieure au titre de l'article 99 LIR.

Le délégué du gouvernement donne à considérer que la demanderesse n'aurait pas rapporté la preuve de la véracité de ses affirmations quant à la taxation de la quote-part de l'immeuble susceptible de tomber dans les dispositions de l'article 102bis LIR, alors qu'elle aurait la charge de la preuve afférente.

Quant à l'application du paragraphe 6 StAnpG, le délégué du gouvernement fait valoir que le droit fiscal français différerait dans son intégralité et de manière substantielle du droit fiscal luxembourgeois, de sorte que toute référence à des jurisprudences françaises serait à écarter.

L'application du droit fiscal allemand, en l'occurrence du paragraphe 42 AO, ainsi que de la jurisprudence afférente, ne serait pas non plus indiquée, puisque le texte allemand ne correspondrait pas non plus, ni quant à la forme, ni quant au contenu, au texte du paragraphe 6 StAnpG.

Au contraire, il conviendrait de se référer à la jurisprudence des juridictions administratives luxembourgeoises.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la reconnaissance d'un abus de droit supposerait la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge de l'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux pouvant justifier la voie choisie, tout en soulignant que le critère essentiel permettant de distinguer l'abus de l'hypothèse d'un bénéfice légitime d'un avantage fiscal serait en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération.

Contrairement à ce qui est affirmé par la demanderesse, il résulterait clairement des éléments du dossier que celle-ci avait eu l'intention de vendre l'immeuble litigieux et de ne pas payer des impôts sur une éventuelle plus-value résultant de cette cession.

Ayant constaté à l'approche du 1er janvier 2012 que cela ne serait pas possible, elle aurait eu recours à d'autres moyens pour obtenir l'exemption fiscale souhaitée et aurait

procédé ainsi en décembre 2011 à la création de la société ... et aux autres opérations litigieuses.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse déclare être d'accord avec l'argumentation de la partie étatique que la conception française de l'abus de droit serait différente de celle applicable au Luxembourg, de sorte qu'elle serait à écarter, mais souligne avoir fait référence à une jurisprudence française pour la double raison que, d'une part, la législation sur les plus-values immobilières du patrimoine privé serait d'origine française et que, d'autre part, elle serait en relation avec l'analyse faite de l'opération sous-jacente à savoir l'apport d'un actif à une société intermédiaire.

Elle fait encore valoir que la conception luxembourgeoise de l'abus de droit telle que développée par les juridictions administratives serait excessivement influencée par la conception française.

D'autre part, la demanderesse estime que, contrairement à ce qui est soutenu par le délégué du gouvernement, il conviendrait de s'inspirer du droit fiscal allemand et plus particulièrement du paragraphe 42 AO.

En se référant à la jurisprudence de la Cour administrative et plus particulièrement à des arrêts du 7 février 2013 et 18 mars 2014, la demanderesse souligne que la qualification de l'abus de droit requérait que trois éléments positifs soient établis par l'administration, à savoir l'utilisation de formes et d'institutions de droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt et l'usage d'une voie inadéquate, et un élément négatif, à savoir l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie inadéquate, l'Etat devant rendre plausible l'absence d'une justification économique à la base de la voie choisie. Elle souligne que plus particulièrement en l'espèce le deuxième critère ne serait pas établi.

La demanderesse réfute une approche consistant à focaliser sur les motifs fiscaux à la base de la solution choisie, puisque d'après elle, cet élément n'interviendrait qu'à titre subsidiaire, puisque la présence de motifs extra-fiscaux permettrait au contribuable d'échapper au reproche de l'abus de droit une fois que l'administration aura établi que les trois premiers éléments positifs constitutifs de l'abus sont établis, tout en soulignant que la motivation fiscale serait particulièrement inadéquate pour délimiter les cas d'abus de droit de ceux de la planification légitime.

S'agissant de la condition tenant à l'économie de l'impôt, se poserait la question de savoir si, en apportant l'immeuble à une société, elle a bénéficié d'une économie d'impôt. La réponse serait négative en l'espèce puisque si elle n'avait rien fait du tout, elle n'aurait pas non plus payé d'impôt sur le revenu. Bien au contraire, l'apport de l'immeuble à la société litigieuse se serait traduit par un impôt supplémentaire puisque sur la quote-part ne constituant pas la résidence principale il y aurait eu prélèvement de l'impôt. Il s'ensuivrait qu'il n'y aurait pas d'économie de l'impôt, mais tout au plus une économie purement potentielle à l'avenir, mais uniquement dans l'hypothèse où l'immeuble sera aliéné un jour, de sorte que l'application du paragraphe 6 StAnpG serait à exclure.

La demanderesse ajoute qu'en droit fiscal luxembourgeois, il n'existerait aucune possibilité selon laquelle la plus-value afférente à la partie de l'immeuble constitutif de résidence fiscale pourrait être considérée comme réalisée en 2011, puisque si l'immeuble avait été cédé en 2011, il ne pourrait y avoir d'imposition, s'agissant de l'aliénation d'une résidence

principale. Pour imposer l'immeuble, il faudrait alors faire comme si l'immeuble avait été cédé au plus tôt en janvier 2012. Or, durant cette année aucun acte n'aurait été posé.

Enfin, la demanderesse critique de manière générale l'approche dans « *les affaires jurisprudentielles* » dans le domaine de l'abus de droit s'agissant de la preuve à rapporter, en critiquant en substance qu'une charge de la preuve trop lourde incomberait au contribuable.

En l'espèce, le directeur a reproché à la demanderesse d'avoir contourné l'imposition conformément à l'article 99ter LIR d'un revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux des immeubles y visés plus de deux ans après leur acquisition, sauf hypothèse de l'aliénation de la résidence principale, en apportant, peu de temps avant l'expiration du délai endéans lequel l'immeuble litigieux pouvait être qualifié de résidence principale, ledit immeuble à une société créée par elle et dont elle est l'associée unique.

Le paragraphe 6 StAnpG dispose que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären* […] » et reflète ainsi le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale[1], et règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur[2].

Au vœu de cette disposition, la reconnaissance d'un abus de droit suppose la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

En ce qui concerne le premier élément de l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, qui n'est d'ailleurs pas contesté par la demanderesse, c'est en l'espèce la création d'une société et l'apport de l'immeuble dans cette société qui est critiqué, de manière que ce premier élément se trouve vérifié en l'espèce.

La demanderesse conteste plus particulièrement le deuxième critère qui est celui d'une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, au motif que si elle n'avait rien fait, elle n'aurait pas payé d'impôts, tandis que le délégué du gouvernement estime que la demanderesse aurait en toute hypothèse eu l'intention d'aliéner l'immeuble litigieux.

Aux termes de l'article 99ter LIR « *(1) Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise, ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale* […] *(6) Le présent article n'est pas applicable dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis, la résidence principale du contribuable* ».

---

[1] Etudes fiscales81/82/83/84/85, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, page 120

[2] Etudes fiscales 2000, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, page 18

Aux termes de l'article 102bis LIR « *(1) Aux fins de l'application des articles 99bis et 99ter une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation. Cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire. [...] (3) Est encore assimilée à une résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation* ».

Dans la mesure où la demanderesse a habité l'immeuble litigieux jusqu'en août 2010 pour aller habiter à une nouvelle résidence située à …, le délai prévu aux dispositions précitées permettant de considérer l'aliénation de la partie de l'immeuble litigieux occupé par la demanderesse comme étant celle d'une résidence principale au sens de l'article 102bis LIR et qui en tant que telle n'est pas imposable conformément à l'article 99ter (6) LIR, expirait le 31 décembre 2011.

Il n'est pas contesté que l'opération litigieuse permet en tant que telle à la demanderesse de bénéficier *a priori* de l'exemption fiscale prévue à l'article 99ter (6) LIR. Le tribunal est cependant amené à retenir que si la demanderesse a raison si elle soutient qu'à défaut de toute réalisation de l'immeuble litigieux, elle n'aurait pas non plus payé d'impôts durant l'année 2011, ce constat ne permet cependant pas d'exclure *ipso facto* l'existence d'un abus de droit, puisqu'il ne permet pas d'exclure une économie de l'impôt n'est pas exclue, celle-ci ne devant pas nécessairement être réalisée durant la même année fiscale durant laquelle le recours à l'opération litigieuse a eu lieu.

En effet, contrairement à ce qui est soutenu par la partie demanderesse, celle-ci s'est procuré un avantage fiscal, en ce que l'opération lui a permis de profiter de l'exemption de l'article 99ter (6) LIR, combiné à l'article 102bis (3) LIR, bien qu'elle n'ait pas trouvé d'acquéreur pour son immeuble avant le 31 décembre 2011, et elle lui a évité de se voir appliquer, après l'expiration de ce délai, l'imposition prévue à l'article 99ter (1) LIR dans l'hypothèse d'une aliénation de l'immeuble à titre onéreux. Elle a encore, tel que cela a été relevé par le directeur, amoindri l'imposition d'un éventuel bénéfice de cession futur se réalisant dans le chef de la société ... lorsque l'immeuble sera vendu par celle-ci, étant précisé que ses propres intérêts sont intimement liés avec ceux de cette société puisqu'elle en est l'associée unique, en estimant la valeur de sa quote-part dans l'immeuble litigieux à un montant considérablement élevé, ce dernier constat du directeur se dégageant de l'acte constitutif de la société et n'étant pas autrement contesté par la demanderesse. Si celle-ci affirme que l'avantage fiscal ainsi décrit ne serait que hypothétique puisque l'immeuble ne serait en l'état actuel pas vendu et que le prix de vente à un tiers ne serait pas encore connu, force est de constater, d'une part, que la volonté de la demanderesse de vendre l'immeuble se dégage de ses propres déclarations dans sa requête introductive, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que les intentions de la société ..., dont elle est l'associée unique, ne divergent pas de ce projet, à défaut d'explications fournies par la demanderesse sur d'autres projets contraires de la société ..., et, d'autre part, que, indépendamment de la question du prix exact qu'un acquéreur potentiel sera d'accord à payer, la demanderesse a en toute hypothèse évité l'imposition d'une plus-value par rapport au prix d'acquisition initial et que par ailleurs plus la réévaluation est élevée, plus grande est la chance de voir réduire la plus-value à réaliser en cas de vente ultérieure, étant relevé que le constat du directeur que le montant auquel l'apport a été évalué est considérablement élevé n'a pas été remis en cause par la demanderesse.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la deuxième condition tenant à l'existence d'une économie d'impôt est remplie aussi. En revanche, les contestations de la demanderesse relativement à l'existence d'une économie d'impôt, en ce qu'elle soutient qu'elle n'aurait pas évité d'impôt puisque si elle n'avait pas procédé à une quelconque opération, elle n'aurait pas payé d'impôt, n'ont pas trait à la condition de l'abus de droit tenant à une économie de l'impôt, mais plutôt à la question de savoir durant quelle année d'imposition l'impôt qui serait normalement dû est à prélever conformément à l'alinéa 2 du paragraphe 6 StAnpG, en vertu duquel *« (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären »*, et qui règle partant les conséquences à déduire du constat d'un abus au sens de l'alinéa 1er de la même disposition, question qui sera examinée par après.

La conclusion que la deuxième condition de l'abus de droit est remplie n'est pas infirmée par la référence faite par la demanderesse à la jurisprudence française en matière d'abus de droit, puisque celle-ci n'est pas transposable au Luxembourg, à défaut de similitudes entre les dispositions légales pertinentes.

Quant au troisième élément de l'usage d'une voie inadéquate, il convient de préciser que le caractère simplement inhabituel des formes, constructions ou opérations de droit privé n'est pas à lui seul suffisant pour les voir qualifier d'inadéquates au vu de la liberté en principe reconnue au contribuable de choisir la voie la moins imposée, mais qu'il faut que l'objectif économique soit atteint par cette voie dans le contexte économique donné d'une manière telle qu'elle permet l'obtention d'un effet fiscal que le législateur ne peut pas être considéré comme ayant voulu accorder dans le cadre d'une application de la loi fiscale conforme à son intention.

En l'espèce, le directeur a plus particulièrement pointé la circonstance que la demanderesse n'a pas procédé par une vente de son immeuble à un tiers, mais qu'elle a créé une société dont elle est l'associée unique à laquelle elle a apporté l'immeuble en échange de parts dans la société, cet échange étant à considérer comme aliénation, de sorte que l'opération a été qualifiée d'aliénation d'une résidence principale.

Cette façon de procéder n'est *a priori* pas critiquable. Néanmoins, le tribunal relève que l'opération a eu lieu dans des conditions particulières, qui ont permis à la demanderesse de bénéficier d'un avantage fiscal que le législateur a accordé aux contribuables en cas de réalisation d'un immeuble utilisé comme résidence principale, mais dont il a limité le bénéfice dans le temps en ce sens qu'il permet certes au contribuable de profiter de l'exemption de l'article 99ter (6) LIR également en cas de réalisation un immeuble ayant été utilisé comme résidence principale après le déménagement, mais que cette possibilité est limitée, conformément à l'article 102bis (3) LIR, aux réalisations ayant lieu durant l'année du déménagement et jusqu'à la fin de l'année subséquente. Plus particulièrement, il convient de relever que la société ... a été créée le 29 décembre 2011, soit trois jours avant l'expiration du délai endéans lequel l'immeuble était encore susceptible d'être considéré comme résidence principale au sens de l'article 102bis LIR, qu'elle a comme associée unique la demanderesse, qu'il n'est pas contesté que l'immeuble litigieux est l'unique immeuble détenu par la société et qu'il ne se dégage par ailleurs pas des éléments du dossier ou des explications fournies par la demanderesse que ladite société détienne encore d'autres participations conformément à son objet social tel qu'il ressort de son acte constitutif ou exerce une autre activité, sans que la demanderesse n'ait fourni une justification économique de cette façon de procéder, si ce n'est qu'elle affirme ne pas avoir pu donner des explications à cet égard puisqu'elle avait été confrontée au reproche de l'abus de droit pour la première fois dans le cadre de la décision du directeur. Il convient encore de relever que la demanderesse admet elle-même dans le cadre de la requête introductive d'instance qu'elle avait l'intention de vendre l'immeuble litigieux, tout

en donnant à considérer que l'immeuble aurait été invendable puisqu'il s'agissait d'une ancienne maison assise sur un grand terrain devant faire l'objet d'un projet de développement ensemble avec l'immeuble voisin. Au regard de cette intention affirmée de vendre l'immeuble et de la reconnaissance de l'existence de difficultés pour ce faire, le constat s'impose, à défaut d'autres explication fournies par la demanderesse quant à l'objectif économique poursuivi par l'opération à laquelle elle a eu recours, que celle-ci a été réalisée dans des conditions lui permettant de profiter de l'exemption fiscale de l'article 99ter LIR dont elle n'aurait normalement plus pu profiter si elle avait gardé l'immeuble dans son propre patrimoine après le 31 décembre 2011, alors que le législateur a limité l'assimilation de la réalisation d'un immeuble à celle d'une résidence principale aux seules réalisations durant l'année du déménagement et durant l'année subséquente.

Dès lors, si l'apport d'un immeuble dans une société unipersonnelle peut être considéré comme option *a priori* valable, c'est l'obtention de l'avantage fiscal prédécrit, qui aurait été perdu à la demanderesse si elle avait gardé l'immeuble au-delà du 31 décembre 2011, qui imprime à cette structuration un caractère inadéquat dès lors que le législateur a limité dans le temps l'obtention de cet avantage fiscal en cas de réalisation d'une ancienne résidence principale. Cette conclusion n'est pas énervée par les considérations générales de la demanderesse quant à l'opportunité du choix du législateur, en faisant état d'une distinction qui serait à faire suivant la situation de l'immeuble, de limiter l'exonération des revenus provenant de l'aliénation d'une résidence principale dans le temps en cas de déménagement avant la réalisation, puisque ces contestations ne sont pas pertinentes au regard des dispositions légales non équivoques.

En ce qui concerne finalement la question de l'existence de considérations économiques pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate, il est vrai que la charge de la preuve n'incombe pas entièrement au contribuable. En effet, il incombe en principe à l'Etat qui invoque un abus de droit à cet égard de prouver que les éléments constitutifs de l'abus se trouvent réunis. Par rapport au critère de l'existence de considérations économiques à la base de la voie choisie, cette charge de la preuve ne saurait cependant avoir pour conséquence d'imposer à l'Etat la preuve concrète de l'impossibilité d'une justification économique de la voie choisie. La preuve à rapporter par une partie devant plutôt toujours être limitée aux éléments qu'elle peut raisonnablement être supposée établir, il y a lieu d'admettre que l'Etat devra rendre plausible l'absence d'une justification économique à la base de la voie choisie et qu'il incombe alors au contribuable, à la source de la voie choisie, de faire état de considérations économiques justifiant, d'après lui, la voie choisie malgré l'apparence établie par l'Etat. A cet égard, il ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs puissent être considérés comme réels et présentant un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.

Force est de constater, tel que cela a été relevé ci-avant, au-delà de l'affirmation de ne pas avoir pu donner des explications à cet égard puisqu'elle avait été confrontée au reproche de l'abus de droit pour la première fois dans le cadre de la décision du directeur et que l'activité de la société ... serait, de par sa forme sociale, commerciale, la demanderesse est en défaut de fournir au tribunal la moindre justification économique du recours à la création d'une société unipersonnelle et de l'apport de l'immeuble à cette société trois jours avant l'expiration du délai endéans lequel l'aliénation de l'immeuble pouvait encore être qualifiée de réalisation d'une résidence principale. Elle n'a pas non plus fourni des explications pertinentes par rapport aux reproches du directeur quant à l'évaluation de sa quote-part dans l'immeuble lors de l'apport.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la partie demanderesse ne lui a pas soumis suffisamment d'éléments susceptibles de renverser le constat du directeur que la construction mise en place constitue un abus de droit et n'a pas non plus pu justifier que la structure mise en place, ayant pour effet de la faire bénéficier de l'exemption d'impôt à laquelle elle n'aurait pas pu prétendre à défaut de la création de cette structure et à défaut de vente de l'immeuble avant le 31 décembre 2011 et de réduire l'imposition d'un futur bénéfice de cession en cas de vente de la quote-part de l'immeuble par la société, est motivée par des considérations autres que purement fiscales.

Partant, il échet de confirmer l'application par le directeur du paragraphe 6 StAnpG, en ce sens que l'opération litigieuse se caractérise par un détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par une construction artificielle d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner le paragraphe 5 StAnpG invoqué aussi par le directeur.

Se pose ensuite la question des conséquences à tirer du constat d'un abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG et plus particulièrement celle de savoir par quelle opération celle qui a été choisie et qui est jugée inadéquate doit être remplacée conformément à l'alinéa 2 de cette même disposition.

Si effectivement face au constat de l'existence d'un abus de droit, le directeur a valablement pu constater que la voie adéquate devant être retenue est celle de l'imposition de la plus-value réalisée en vertu des dispositions de l'article 99ter LIR, sans que l'exemption résultant du paragraphe 6 de cette disposition ne trouve application, c'est à tort qu'il a décidé que ces impôts sont à prélever au titre de l'année d'imposition 2011, étant donné qu'en cas de cession de la quote-part de l'immeuble à un tiers durant cette même année, l'article 99ter LIR n'aurait pas permis une imposition de la plus-value réalisée dans le chef de la demanderesse. Ce n'est qu'au titre de l'année d'imposition durant laquelle la quote-part de l'immeuble sera cédée par la société ... que la plus-value, qui est à calculer par rapport au prix d'acquisition de … € tel qu'il a été retenu par le directeur et non contesté en tant que tel par la demanderesse et au prix de vente réalisé en cas de cession par la société ..., est à imposer dans le chef de la demanderesse. En effet, l'opération à laquelle la demanderesse a eu recours et qui a été jugée inadéquate a eu pour effet de créer une situation susceptible d'éviter, en cas de cession après le 31 décembre 2011, une imposition de la plus-value de cession, de sorte que la voie adéquate par laquelle celle jugée inadéquate est à remplacer est celle d'imposer la plus-value de cession réalisée dans le chef de la demanderesse, au titre de l'année durant laquelle l'immeuble sera vendu par la société ....

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision du directeur du 29 août 2013 est à réformer dans cette mesure et à confirmer pour le surplus, étant relevé par ailleurs que les revenus nets provenant de la location de biens ne sont pas autrement contestés.

Eu égard à l'issue du litige, le tribunal fait masse des frais et les impose pour la moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

donne acte que le recours est introduit par Madame ... en son nom personnel ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 août 2013, n° … du rôle, dit que la plus-value de cession de l'immeuble litigieux, qui est à calculer conformément à la motivation du présent jugement, est à imposer durant l'année fiscale au cours de laquelle la quote-part dans l'immeuble litigieux sera vendue par la société ... ;

confirme la décision du directeur pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les impose pour la moitié à chacune des parties.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 14 janvier 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 16 janvier 2015

Le greffier du tribunal administratif